العقود طويلة الأجل (الجوانب القانونية والجبائية)
وفق النظام المحاسبي المالي

الدكتورة بكطاش فتيحة

أستاذة محاضرة قسم (ب)

الملخص:

تعتبر العقود طويلة الأجل من أهم المفاهيم المجددة التي جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري مقارنة بالمخطط السابق، و زاد من أهمية المفهوم تزايد الحاجة إلى تطبيقاته بفعل المشاريع العمومية الضخمة والتي تُؤطرها بالضرورة عقود انجاز متعددة السنوات، إذا ولغرض فهم وشرح هذه العقود من الناحية القانونية والجبائية، و سنحاول من خلال هذا المقال، الاقتراب من مدى تغطية النصوص الجبائية والقانونية المتوفرة حاليا لمتطلبات هذه العقود و مدى مسايرتها للتجديد الذي أحدثه المخطط المحاسبي المالي.

Résumé :

Les contrats à terme, de par leur nature et leur durée de réalisation, présentement des spécificités fiscales et juridiques propres. Ces contrats posent également pour l'entreprise qui les réalise des problèmes comptables qui peuvent être résumés de la manière suivante :

Opter pour des méthodes de comptabilisation qui tiennent compte de l'avancement des travaux ou des prestations de service. Les aspects juridique, fiscal, comptable des contrats à terme constituent le thème de notre travail. En matière juridique et fiscale, les questions auxquelles ce mémoire tentera de répondre sont les suivantes : Sur le plan juridique : quelles sont les caractéristiques des contrats à terme et sur le plan fiscal : quelles sont les répercussions fiscales de la conclusion et delà réalisation d'un contrat à terme?

Mots clés : contrats à termes, l'achèvement des travaux, comptabilisation, fiscal, juridique l'avancement des travaux,

المقدمة:

بد لنا أن من أهم المفاهيم الجديرة بالدراسة والتي جاء بها النظام المحاسبي المالي طرق معالجة العقود طويلة الأجل حيث انه غطا فراغ كان موجودا في المخطط القديم إلا أنه في الوقت نفسه نشأ عن هذا المفهوم عدة إشكالات قانونية وجبائية ومحاسبية ارتأينا الإقتراب منها من خلال هذا المقال.

I- الجانب القانوني:

1- عموميات العقود طويلة الأجل:

العقود طويلة الأجل، العقود الآجلة، عقود الإنشاء (البناء)، عقود أعمال المؤسسات، تختلف هذه الأسماء وفق المراجع والمعايير ولكن المعنى يبقى نفسه هو العقد الذي يمتد تنفيذه لفترات محسابية إثنين على الأقل.

عرف القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC)، العقود طويلة الأجل كعقود رئيسية في تحقيق الأصل، خدمة أو مجموعة أصول، أو خدمات التي يتم إنجازها على مدى عدة سوات. القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC) استبعد في هذا التعريف الخدمات المقدمة والتي لم يتم فوترتها بعد.[1]

المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS11(عقود الإنشاء) تعرّض بدوره عن تقديم الخدمات التي يتجاوز أدائها سنة مالية باستثناء عقود الإنشاء التي عولجت خصيصا من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11). ربما يرجع ذلك الجزء المهم التي يحتله هذا النوع من العقود بالنسبة للعقود طويلة الأجل.[2]

المعيار المحاسبي رقم 11 (IAS11)، تناول عقود الإنشاء أو ما يطلق عليها أحيانا "عقود المقاولات" كما عرف (IAS11) عقد الإنشاء "بأنه عقد يتم بين طرفين المقاول والعميل بشروط محددة لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة التي تعتمد على بعضها من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغاية النهائية منها[3]، مثال عن ذلك بناية ملعب، سد...الخ في حالة أصل واحد، كما قد يكون في إنجاز مجموعة أصول التي ترتبط ارتباطا وثيقا كالمصفاة على سيبل المثال[4].

يأخذ المعيار (IAS11) من بين عقود الإنشاء[5]:

- عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل مثل عقود خدمات مدراء المشاريع والمهندسين المعماريين.
- عقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول القديمة.

كما تعرف في النظام المحاسبي المالي الجزائري[6] " أن العقود طويلة الأجل يتضمن عقد من العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة، خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة ويمكن أن يتعلق الأمر بما يلي:

---

[1] Code général de la normalisation comptable : volume ,8 , page 14.

2. ويلي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الثانية، لسنة2008، جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانويين الأردن، ص45.

[3]. محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعملية، الأردن، 2008، ص171.

4. CGNG, op,cit p 15.

[5]. مرجع سبق،ذكره محمد أبو نصار، ص171.

- عقود البناء.
- عقود إصلاح حالة الأصول آو بيئة.
- عقود تقدم الخدمات.

تدرج في الحسابات الأعباء والمنتوجات التي تخص عملية تمت في إطار عقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية عن طريق تحرير نتيجة محاسبية بالتتابع وبمقياس إنجاز العملية (إدراج في الحسابات حسب طريقة التقدم»

2- خصائص العقود طويلة الأجل:

أخذا بعين الإعتبار طبيعة العقود طويلة الآجل، نوضح خصائص مهمة التي تعطينا خصوصياتها ونذكر منها[7]:

- أهمية العقود طويلة الأجل، الذي يطرح صعوبة تحويل المنتوج (الإيراد) والتكاليف لفترات محاسبية توزع من خلالها تنفيذ العقود.
- خصوصية كل عقد، الذي يتغير حسب رغبات كل زبون.
- الأخطار المتأتية لمختلف العناصر التي ذكرناها من جهة، ومن جهة أخرى التقدير قبل إمضاء العقد كل من مبلغ التكاليف المرتبطان به (الأخطار) وإمكانية تحيين بطريقة دقيقة مع تقدم أشغال المشروع موضوع العقد. الأخطار المتعلقة بالعقود طويلة الأجل ترتبط عموما بالطبيعة، الموقع الجغرافي للمشروع أو درجة التعقيد، أو هذه الأخطار ترتبط بعوامل خارجية قليلا ما تأخذ بعين الاعتبار.

3- أنواع العقود طويلة الأجل:

عموما سعر العقد يتم الاتفاق عليه بين الأطراف بعد نهاية هذا الأخير، عادتا يأخذ بعين الاعتبار طول مدة التنفيذ والاتفاقيات التي تنجم عنها، ويقبل في بعض الأحيان أن المبلغ يحدد خلال التقدم في الأشغال أو الخدمات. لهذا يمكن العقود طويلة الأجل ترتيبها في صنفين:

- العقود الجزافية (ذو سعر محدد).
- العقود المسيرة (التكلفة زائدة النسبة).

- **العقد الجزافي (ذو السعر المحدد):**

المعيار (IAS11) يحدد أن هذه العقود هو عقد الذي يقبل فيه المقاول مبلغ ثابت للعقد أو نسبة ثابتة مقابل وحدة إنتاج، وفي بعض الأحيان يخضع المقاول لاتفاقية إعادة مراجعة

---

[6]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 133 1و2 ، العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009، ص18.

[7]. AZIZ EL KHAITABI, contrat a terme, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplômed'expertise comptable, Maroc, 2002, P10.

الأسعار، وتأخذ هذه الاتفاقيات بعين الاعتبار التغير في تقديرات سعر المواد الأولية المستعملة أو تكلفة اليد العاملة[8].

لهذا فإن السعر يمكن أن يكون ثابتا أي أن المقاول قدر العوامل الاقتصادية بحساب تأثيراتها على السعر، كما أن يكون عادتا مقدر، بمعنى أن هذا السعر سيراجع ويعدل حسب عناصره لإعطائه قيمة اقتصادية ثابتة عموما. والعناصر التي يجب أن يتضمنها:

- عنصر ثابت مرتبط بخاصية المقاول.
- عنصر ممثل تغير قيمة المواد الأولية.
- عنصر آخر ممثل تغير الأجور والتكاليف الملحقة[9].

إن صيغة مراجعة الأسعار ترتبط باتفاقيات بين الأطراف وطبيعة الأشغال التي سوف تنفذ. كقاعدة عامة، العقد الجزافي يبين الخصوصيات التالية:[10]

لا يجب على الزبون أن يعير إهتمامه بمراقبة المصاريف، لأن هذه المراقبة تضمنها الشركة التي سوف تقوم بتنفيذ المشروع موضوع العقد (المنجز للعقد)، لا يتحمل الزبون أخطار تفاوت التكاليف (لأن السعر محدد عند إمضاء العقد)، التقدير الخاطئ للتكاليف ممكن أن يترتب عليه خسائر ضخمة للشركة المنجزة للعقد، الزبون ملزم بمراقبة التقدم المادي في المشروع وجودة الأشغال.

- **عقود الميسرة (عقد التكلفة زائد النسبة):**

عرف (IAS11) هذا النوع من العقد[11] هو عقد يتم فيه الاتفاق بين المقاول والعميل على تحديد سعر العقد من خلال مجموع التكاليف الفعلية المنفقة على العقود، إما رقم ثابت أو نسبة محددة من التكاليف الفعلية المتكبدة (هامش).

وهذا جد مستعمل في مجال الهندسة المدنية، تقديم الخدمات، أي أن الإضافة تشمل في تقديم للزبون الوسائل المادية والبشرية.

كقاعدة عامة، عقود الإضافة (عقد بالتكلفة زائدة النسبة) تحتوي على الخصوصيات التالية[12]:

---

[8] .طارق عبد العال حماد، قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل ،الجزء الخامس2006، دار الجامعية الإسكندرية، مصر، ص215

[9] Robert obert, pratiques des normes IAS / IFRS comparison avec les regles francais us-gaap, dunod 2eme edition 2003, p 186.

[10] .ibid, op,cit p 187.

[11] . مرجع سبق ذكره، محمد ابو نصار، ص172 .

[12] .,Aziz el khaitabi, op,cit,p 12

- سريع نسبيا في التحضر بالنسبة إلى العقد الجزافي،
- المؤسسة المنجزة للمشروع موضوع العقد ليس لها هدف لتحفيظ النوعية لأنها ستعرض على أساس النفقات المدفوعة،
- لا تتحمل الأخطار الناتجة عن التقدير غير الجيد (غير المناسب).

إن طبيعة العقود طويلة الأجل تطرح إشكالا عند معالجتها من طرف المؤسسة:

- عدة عقود خلصت لها المؤسسة من أجل تحقيق هدف أو خدمة واحدة أو تحقيق أهداف أو خدمات مترابطة.

عقد واحد من أجل تحقيق أهداف أو خدمات غير مترابطة كما يمكن لنفس المؤسسة أن تباشر أو تتقدم لإنجاز عدة عقود طويلة أو لإنجاز عقد واحد معقد يتعلق بإنجاز أو تحقيق خدمات مترابطة. وفي هذه الحالات هناك إشكالية في معالجة العقود، هل تكون المعالجة منفردة أو متجمعة للعقد (العقود)؟.

4- تجميع وتقسيم العقود طويلة الأجل:

حب المعيار (IAS11) يتم في بعض الحالات توقيع المقاول عقد (أو عقود) مع زبون واحد، ويتضمن هذا العقد إنشاء أكثر من أصل.

والقاعدة العامة لمتطلبات المعيار تقوم على معالجة كل أصل في العقد على حدة، إلا أن في بعض الحالات يتوجب تطبيق المعيار على مجموعة الأصول في العقد أو العقود معا من أجل إظهار الجوهر الاقتصادي للعقد أو مجموع العقود.[13]

4-1 تجميع العقود طويلة الأجل:

وفقا لمعيار (IAS11) يتم اعتبار مجموعة العقود سواء كانت مع زبون واحد أو مع عدة زبائن مختلفين كأنها كعقد واحد إذا:[14]

- تم التفاوض على مجموعة العقود باعتبارها صفقة واحدة،
- إذا كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير يمكن اعتبارها عقد واحد،
- يتم انجاز العقود بشكل متزامن أو متوازي أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم انجاز مرحلة معينة إلا بعد إنهاء مرحلة سابقة.

4-2 تقسيم العقود طويلة الأجل:

---

[13]. طارق عبد العال حماد، قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل ،الجزء الخامس2006،دار الجامعية الإسكندرية ، مصر،ص215.

[14]. نفس المرجع، 215

عندما يغطى العقد عددا من الأصول فإن إنجاز كل أصل يجب أن يعامل كعقد منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى،
- يخضع كل أصل من الأصول لعملية تفاوضية منفصلة، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل إنفرادي (على حده)،
- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة[15].

1 -حالة إنجاز أصل إضافي:

في العقد يمكن أن يكون نص أو شرط يعطي للزبون خيار إما إنشاء أصل إضافي أو يسمح له بتعديل العقد المتفق عليه ليشمل أصلا إضافي) يرد في العقد الأصلي، ويجب إعتباره عقد منفصل عندما:[16]

- يختلف الأصل الإضافي بدرجة كبيرة التصميم أو الوظيفة أو التكنولوجيا عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد.
- يتم التفاوض على سعر العقد الإضافي بمعزل (خلاف) عن سعر العقد الأصلي.

2 - القانون الجزائري للعقود طويلة الأجل:

تنص المادة 54 من القانون المدني الجزائري أن " العقد اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص آخرين بمنح أو فعل، أو عدم فعل شيء ما".

تقسم العقود في تشريع الجزائر إل قسمين: العقد المسمى والعقد غير المسمى.

- **العقد المسمى:** هو الذي نظمه المشرع (مثلا: عقد البيع أو الإيجار، أو عقد الشركة).
- **العقد غير المسمى:** هو الذي لم يتناوله المشرع في نصوص خاصة وإنما تحكمه القواعد العامة.

لهذا فإن العقد طويل الأجل هو عقد غير مسمى، وككل العقود فالعقد طويل الأجل يسير من خلال قواعد القانون المدني الجزائري بشكل قانون الالتزامات والعقود.

ويكون الوصول إلى العقد طويل الأجل عن طريق تبادل فقط إرادتي أطراف التعاقد الذي يولد إلتزامات من جهتين (متقابلة) يحملها الطرفين المتعاقدين.

المادة 160 من القانون المدني الجزائري توضح الالتزامات للطرفين المتعاقدين "المدين ملزم بتنفيذ ما تعهد به" فإن التزامات البائع هو تقديم الشيء المباع وضمانه في حين التزامات المشتري يكون في المقابل دفع المبلغ الموافق لاستلام ذلك.

---

[15]. مرجع سبق ذكره محمد أبو نصار، ص172.

[16]. نفس المرجع، ص173

5- العناصر المكونة للعقود طويلة الأجل:

باستثناء الأطراف في العقد، العناصر المكونة للعقود طويلة الأجل هي: الموضوع والسعر.

- **السعر:**[17]

باعتبار المدة طويلة عموما، وتعقيدات الأصل أو الخدمات التي سوف تنجز والعواقب التي تحدث، من اللائق والأوجب أن يحدد السعر عند تحضير العقد أو تحدد تماشيا مع تقدم الأشغال.

وبالتالي إن الأطراف حرة لتثبيت (تحديد) السعر ومراجعة شروطه (السعر).

- **موضوع العقد:**[18]

العقد يجب أن يكون موضوعه هو إنجاز أصل أو تقديم خدمة (تنفيذ النشاط) من طرف لصالح آخر. ويتمثل في العمل الذي سوف ينجز من طرف المورد (البائع) طبق شروط العقد واستعمالات مهنية.

إن موضوع العقد يمكن أن يكون شيء مادي كالتصنيع، الإنشاء (البناء)، تحويل أو صيانة شيء ما. كما يمكن أن يكون عمل معنوي (غير مادي) مثل تقديم خدمة مبنية على نصيحة، استشارة أو دراسة.... الخ.

6 – تحويل الملكية:

إن عملية البيع تكون مالية بين الأطراف عندما يتحقق رضا الأطراف المتعاقدة (طرف يبيع والآخر يشتري)، وأنهم متوافقين على الشيء موضوع العقد والسعر، والشروط الأخرى للعقد.

وأول التزام يجب على عاتق البائع بمجرد إبرام العقد، وتبعا لذلك نصت المادة 361 من القانون المدني: "يلتزم البائع بكل ما هو ضروري لنقل حق المبيع إل المشتري، وأن يمتنع عن كل عمل من شأنه أن يجعل نقل الحق مستحيلا أو عسيرا".

وفي المقابل نصت المادة 387 من القانون المدني: "يدفع ثمن البيع في مكان تسليم المبيع ما لم يوجد اندفاع أو عرف يقتضي بغير ذلك. فإن لم يكن ثمن المبيع مستحقا وقت تسليم المبيع وجب الوفاء به في المكان الذي يوجد فيه موطن للمشتري وقت إستحقاته الثمن".

ونصت المادة 388 أيضا: "يكون ثمن المبيع مستحقا في الوقت الذي يقع فيه تسليم المبيع ما لم يوجد اتفاق أو عرف يقضي بخلاف ذلك".

---

[17],Aziz el khaitabi op,cit ,p 15.

[18] . Ibid,Op ;cit p16

فإذا تعرض أحد للمشتري مستندا إلى حق سابق أو آل من البائع، أو إذا خيفا على المبيع أن ينزع من يد المشتري جاز له أنه لم يمنعه شرط في العقد أن يمسك الثمن إلى أن يتقطع التعرض أو يزول الخطر. ومع ذلك يجوز للبائع أن يطالب باستيفاء الثمن إذا ظهر للمشتري عيب الشيء المبيع".

كنتيجة حسب المشرع أن تحويل الملكية يتحقق عند تبادل القبول للأفراد كما هو مبين في المادة 361 من التزامات البائع من نقل الملكية وفي المادتين 387 و 380 من قانون التزامات المشتري عند دفع كل ثمن الشيء الذي يكون موضوع العقد مقابل استلامه من طرف البائع بدون معوقات من الجهتين (البائع والمشتري).

- **كما أنه من الضروري أن نميز بين بيع أصل أو خدمة:**

- في حالة بيع أصل يكون تسليم الأصل (الأصل موضوع العقد) هنا مؤشر محدد لنقل الملكية.
- وعندما يكون البيع يقوم على خدمة، فتحديد وقت التسليم هنا تكون بدلالة احترام مقدم الخدمة لالتزامه، وهذا الالتزام يمكن أن يكون نتيجة أو وسيلة.

فني حالة التزام الوسائل المقدم للخدمة غير ملزم أن يصل للنتيجة حينها يوظف كل وسائله للوصول إل الهدف، وفي المقابل في حالة الالتزام بالنتيجة، المقدم للخدمة ملتزم للوصول إلى الهدف المعين يكون دقيق ومحدد نحو أن التسليم لا يكون محقق حق انجاز الخدمة (الوصول إلى الهدف).

المشرع الجزائري أخذ بعين الاعتبار عقد المقاولة والذي هو ضمن عقود طويلة الأجل.

المادة 549 من القانون المدني نصت: "المقاولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئا أو أن يؤدي عملا بلا أجر يتعهد به المتعاقد الآخر".

ويكون تحويل الملكية وفقا لما نصت عليه المادة 558 من نفس القانون: "عدما يتم المقاول العمل ويضعه تحت تصرف رب العمل وجب على هذا الأخير أن يبادر تسلمه في أقرب وقت ممكن بحسب ما هو جار في المعاملات، فإذا امتنع دون سبب مشروع عن التسلم رغم دعوته إلى ذلك بإنذار رسمي اعتبر أن العمل قد سلم إليه".

ونصت المادة 559 أيضا : "تدفع الأجرة عند تسلم العمل إلاّ ‘ذا اقتضى العرف أو الاتفاق خلاف ذلك".

في هذا النوع من العقود طويلة الأجل يكون تحويل الملكية تلقائيا أي أن نقل الملكية يكون فورا بعد إتمام العمل (إنشاء الأصل) حتى وان لم يكن هناك اتفاق حول تاريخ استلام العمل".

أي في هذه الحالة يكون فيه إتمام العمل هو المؤشر لنقل الملكية وهذا خلاف العقود الأخرى من العقود طويلة الآجل، فحسب المشرع أن تحويل الملكية يحقق عندما تبادل القبول للأطراف والذي يكون مستقل عن الشيء المباع.

الإطار القانوني للعقود طويلة الأجل يؤثر بطريقة مهمة على معالجتها جبائيا ومحاسبيا، للآن هذين آخرين يقومان غالبا على الحقيقة القانونية من أجل إعطاء صورة حقيقية.

II- الجانب الجبائي للعقود طويلة الأجل:

إن تعقيدات العقود طويلة الأجل تأخذ في الحسبان الصعوبات في معالجتها من الناحية الجبائية، وسوف نشرح في هذا المبحث معالجة العقود طويلة الأجل من الناحية الجبائية، من خلال التطرق إلى ضريبة أرباح الشركات (IBS) والرسم على القيمة المضافة (TVA). 9

1- الضريبة على أرباح الشركات (IBS):

بأخذ بعين الاعتبار خصوصيات العقود طويلة الأجل، بما في ذلك امتدادها لأكثر من سنة واحدة، فالمشكل الذي يطرح للعقود طويلة الأجل هو من حيث الضريبة على أرباح الشركات الذي يتمثل في ارتباطها بتاريخ تحقيق الإيرادات.

المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، عرّفا رقم الأعمال بأنه مبلغ الإيرادات المحقق على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار نشاط يخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي حتى الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة على أرباح الشركات، وبصفة عامة يكون رقم الأعمال من مبلغ المقبوضات للسنة المالية.

والنشاط هنا يكون مولدا للديون، والمقصود بالنشاط الذي يكون من خلاله تسليم السلعة، ومحاسبيا يكون التسليم يقابله عادة الفوترة عند البيع.

وعندما تكون البضاعة أو السلعة الموردة التي يتم فوترتها يتم إضافة الديون إلى موارد الاستغلال للنشاط باستعمال حساب التسوية.

وعلى العكس عندما يكون الإيراد متعلق بمنتوج لم يتم تسليمه، فالإيراد في هذه الحالة يسجل مقدما ويتم إلغائه بحساب وسيط أو حساب تسوية. نصت المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه "تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو على مدة اثني عشرة (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.

إذا امتدت السنة المالية المنصرمة إلى أكثر من اثني عشرة (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة

حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.

إن إدارة الضرائب تخضع الضريبة على أساس المبلغ المفوتر والمحقق خلال السنة المالية وهذا من خلال تحليل العبارة "الأرباح المحقة خلال السنة المنصرمة".

وفيما يخص الربح المتعلق بالعمليات التي تمتد أكثر من مرحلة محاسبية أو سنة مالية والتي تدخل ضمن العقود طويلة الأجل، فإدارة الضرائب سمحت للشركات التي تتعامل بالعقود طويلة الآجل استعمال فقط طريقة المعالجة المحاسبية "**بالتقدم**"، وفي هذا النطاق نصت الفقرة 3 من نص المادة 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة "إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة بإنجاز المواد أو الخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات والتي يمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين (2) محاسبيتين أو سنوات مالية والمقتناة بصورة حصرية تبعا لطريقة المحاسبة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن صنف العقود سواء كانت عقود جزافية أو عقود مسيرة.

ويقبل بهذه الصفة وجود أدوات تسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المؤوية لتسبيق وبمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنتائج تماشيا مع التسبيق ويتم حساب ربح مؤسسات الترقية العقارية تبعا لطريقة محاسبة الأعباء وحواصل عمليات التسبيق"".

كنتيجة إن إدارة ضرائب تفرض الضريبة على المبلغ (الربح) المثالي، من النسبة المؤوية الفعلية للانجاز (على أساس نسبة التقدم في الأشغال)، كما تفرض أيضا على الشركة على وجود أدوات التسيير ونظام حساب التكلفة والرقابة الداخلية التي تسمح بالأخذ بالنسبة المؤوية للتس،كما تسمح أيضا بمراجعة تقديرات الأعباء والحواصل والنواتج والتي تكون تماشيا مع التسبيق.

فرض الضريبة على أساص طريقة نسبة التقدم، راجع هذا على إدارة ضرائب عندما تخضع على أساس المبلغ المفوتر، وأخذ إدارة الضرائب بعين الاعتبار المعطيات المحاسبية المناسبة لتحصيل الضريبة، لوحظ أنه من خلال المراقبة الجنائية، وخاصة عند مراجعة الشركات المتحصلة على المشاريع طويلة الأجل مع المؤسسات العمومية، يقوم المفتشون عادتا بتسوية رقم أعمال الشركات المعنية على أساس حسابات قامت بها إدارة الزبون (المؤسسات العمومية) ونجد أن هذه الحسابات غير معالجة محاسبيا ولا معترف بها من الشركة المعنية (المنجزة للمشروع).

فهذه المقارنة تؤدي في بعض الحالات إلى وضعيات لا تتطابق مع حقيقة النتائج المحققة فعليا وهذا يعود للأسباب التالية:

- بعض الحسابات المقدمة تكون بدون موافقة المؤسسة المتعاقدة،

- توزيع انجاز الأشغال المأخوذة على الحسابات، ممكن أن لا توافق التواريخ الفعلية لإنجاز هذه الأشغال.

إن إدارة الضرائب عالجت العقود طويلة الأجل بتحديد الربح الخاضع للضريبة، وإيجاد كيفية حساب ذلك الربح، فمن خلال نص الفقرة 4 من المادة 133 من القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي الجزائري[19]: "عندما ما يبدو محتملا في تاريخ الجرد أو بفعل حوادث طارئة أو معروفة في ذلك التاريخ. أن مجموع تكاليف العقد سيفوق مجموع منتوجات العقد (خسائر متوقعة بعد الإتمام) يعمد إلى تكوين رصيد بما يفوق الخسارة الإجمالية للعقد الغير موضحة بعد بالتسجيلات المحاسبية".

من خلال نص المادة نلاحظ أنه يجب تكوين مؤونات للخسائر المحتملة، وهذا ما لم يعالجه الجانب الضريبي بالإضافة إلى المؤونات الأخرى المكونة من طرف الشركات التي تنجز العقود طويلة الأجل. كما أن النظام المحاسبي المالي لا يمسح بتكوين مؤونات بتكاليف منتظرة مستقبلا، إلا أن خاصية العقود طويلة الأجل من حيث طول المدة، يجب على إدارة الضرائب النظر في كل ما يخص العقود طويلة الآجل.

عموما، سوف نتعرض على القواعد والشروط التي نص عليها التشريع الجبائي التي تخضع لها المؤونات. والتي تعتبر جزء من أرباح الشركة التي تخصص لتعطية أعباء أو تدهورات محتملة وفجائية لأصل من الأصول غير قابلة للاهتلاك أو خسارة أو أعباء مؤقتة، ويحكم هذه المؤونات جملة من الشروط والقواعد الجبائية نذكر منها:[20]

- **أن تكون المؤونة محددة بدقة:**

يجب أن يحدد ويحسب مبلغ للعبء والخسائر المحتملة الوقوع بدقة متناهية انطلاقا من عناصر ومعطيات حقيقية وبطريقة موضوعية.

- **الطابع الاحتمالي للعبء أو الخسارة:**

فإذا كانت التكلفة أو الخسارة أكيدة في مبدئها فيجب تسجيلها محاسبيا، إذ لا يجوز استعمال حساب خصومات المؤونات إلا إذا توفرت صفة عدم التأكد في مبدأ أو مبلغ العبء المحتمل.

- **قابلية التكلفة المحتملة للخصم:**

بمعنى أن كل تكلفة يقابلها دخول عنصر ضمن أصول الشركة لا يمكنها أن تكون محمل تكوين

---

[19]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخ 25 مارس 2009، ص18.

[20]. بن واضح الجيلالي، مداخلة بعنوان "مداخلة تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض اختبارات المؤسسة".

مؤونة بل يجب أن تتعلق المؤونة بخسارة أو تكلفة فعلية قابلة للخصم.

- **التسجيل المحاسبي للمؤونات:**

بمعنى عدم تسجيل المؤونات محاسبيا ينجم عنها فقدان إمكانية خصمها من نتائج الدورات المتعلقة بها، ويتعين على المكلفين أن يقدموا بناءا على طلب الإدارة الجبائية كل الوثائق المحاسبية اللازمة لإثبات المؤونات.

بالإضافة إلى هذه القواعد هناك قاعدة أساسية هي أن تنشأ التكاليف أو الخسارة خلال الدورة الجارية، بمعنى أن كل مؤونة مكونة خلال السنة المالية لتغطية أعباء ناتجة عن حادث نشأ بعد تاريخ إقفالها، تعتبر مرفوضة من الناحية الجبائية، هذا ما لا ينطبق على العقود طويلة الآجل نظرا لطول مدة العقود والتي تتحاوز دورة محاسبية واحدة على الأقل.

2- الرسم على القيمة المضافة :

إذ أغب العقود طويلة الأجل المنجزة في الجزائر تستجيب للقواعد والشروط المنصوص عنها في المواد (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7) من قانون الرسوم على رقم الأعمال المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، والمعالجة تكون في مجال التطبيق والأشخاص والعمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، وأيضا إقليمية الضريبة وكذلك الجهة (الأخذ بعين الاعتبار منطقة النشاط).

إن بعض العقود طويلة الأجل، و بالأخص في حال الخدمات التي تتم في الداخل والمتصلة بقطاع المحروقات وتحقيق بعض الأغراض ذات الطابع الاجتماعي كما هو منصوص في المادة 8 المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

كما أنه يوجد بعض الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالاتصالات السلكية واللاسلكية المنجزة في إطار عقود طويلة الأجل المذكورة في الفقرة 13 من المادة 8 من القانون السابق الذكر غير خاضعة للؤسم على القيمة المضافة.

- **الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة ومعدلاته:**

1. **الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة:**

إن عدة مواد متعلقة بالرسم على القيمة المضافة هي التي تحكم العمليات المنجزة في إطار عفود طويلة الأجل أي عند الفوترة للإشغال العقارية، من قبض الثمن كليا أو جزئيا فيما يخص الأشغال العقارية، من طرف المؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم يعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للشركة المنجزة كما هو منصوص عليه في الفترة ب منالمادة 148 من نفس القانون السابق الذكر:

ونصت الفقرة ج من المادة 14 بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية يكون الحدث المنشئ من التسليم.

2. **معدل الرسم على القيمة المضافة** :

حسب المادة 21 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة نجد المعدل بنسبة "17%" وهو المعدل العادي والمنظمة للعمليات الشركات المنجزة في إطار العقود طويلة الأجل. ويفرض معدل الخاص بنسبة على كل عمليات الشركة والأشغال العقارية المنصوص عنها في المادة 23 من نفس القانون والعمليات غير مذكورة في هذه المادة وهي بالتالي تخضع لمعدل "17%" المنصوص عليه في المادة 21 المتعلق بالرسم على القيمة المضافة.

خلاصة :

يتضح مما تقدم لأن العقود طويلة الآجل حظيت باهتمام كبير من خلال تعرض القانون العام للمعايير المحاسبية (CGNC) والمعاير المحاسبية الدولية نظرا لأهداف هذه العقود في قطاعات ذوا مشاريع الكبرى نظرا لتعقد وخطورة تلك المشاريع التي تعود على المؤسسات بالإضافة إلى مدة التنفيذ التي تتميز بها تلك المشاريع.

إلا أن الواقع معاكس تماما في الجزائر لأنه رغم خاصية تلك العقود فنلاحظ أنه هناك غياب تام للجانب القانوني للعقود وليس هناك قواعد ونصوص تشريعية تحكمها.

رأينا أن هذه العقود تخضع للقواعد العامة التي تحكم جميع العقود، وهذا رغم تعقد عقود طويلة الأجل ونفس الشيء بالنسبة للجانب الجبائي.

المراجع:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 133 1و2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 المؤرخة في 25 مارس 2009.
2. . بن واضح الجيلالي، مداخلة بعنوان "مداخلة تحليل التأثير الجبائي على نتائج وبعض اختبارات المؤسسة".
3. ..محمد أبو نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعملية، الأردن، 2008،.
4. طارق عبد العال حماد، قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل ،الجزء الخامس2006،دار الجامعية الإسكندرية،مصر.

5. ويلي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الطبعة الثانية، لسنة2008، جمعية المجتمع العربي للمحاسبين القانويين الأردن.

6. AZIZ EL KHAITABI, contrat a terme, mémoire présenté en vue de l'obtention du diplôme comptable, Maroc

7 .Code Général de la normalisation comptable : volume 8

8 . Robert Obert, pratiques des normes IAS / IFRS comparaison avec les règles françaises us-gaap, dunod 2eme édition 2003,

9 . Robert Obert, Normes internationales de la comptabilité et d'information financière 2008,dunond paris.